

Coordenação de  
Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

25



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# A Tributação das Empresas no Contexto da Concorrência Internacional\*

Joachim Lang

*Professor da Universidade de Colônia.*

## *Resumo*

O artigo discute diversas ideias para a estruturação de sistemas tributários nacionais de tributação empresarial como forma de atrair investimentos e desenvolver a economia no contexto da globalização e da concorrência entre os países (e suas respectivas características de tributação). Numerosas referências são feitas aos sistemas tributários do Brasil e da Alemanha, bem como às relações entre essas duas economias.

## *Abstract*

This article discusses several ideas for shaping national tax systems of corporate taxation as means for attracting investments and fostering economy in the context of globalization and competition among countries (and their respective taxation features). Numerous references are made to the Brazilian and German tax systems and the relationships between these two economies.

## **I. Introdução**

Em tempos de globalização, nos quais as economias nacionais cada vez mais se aproximam, verifica-se o desenvolvimento de um fenômeno da política econômica que é alheio à ação do governo: os Estados entraram numa concorrência por riquezas. E uma parte desta concorrência é a *concorrência tributária*<sup>1</sup>. A moderna tecnologia da informação, e particularmente a internet, permitiu eliminar a timidez dos investidores de atuar mundialmente, de alocar capitais mundialmente, de estabelecer filiais e subsidiárias em qualquer lugar do planeta no qual se verifica-

\* *Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb*, traduzido por Victor B. Polizelli. Segundo Lang: esta contribuição se baseia nas palestras que o autor fez no Brasil durante os meses de novembro e dezembro de 2009. O autor agradece sinceramente ao seu doutorando Ricardo Saavedra por sua ajuda inestimável nas pesquisas e nas proveitosas trocas de pensamentos.

<sup>1</sup> Vide a esse respeito, com diversas indicações, J. Lang, *Steuerrecht*, Colônia, 2010, § 8, números 72 e seguintes (na tradução para o português da 18ª edição, §§ 1-10, de Luiz Dória Furquim: *Direito Tributário*, vol. I, Porto Alegre, 2008). Estudo abrangente a respeito em W. Schön, *International Tax Coordination for a Second-Best World*, *World Tax Journal*, 2009, p. 67; 2010, pp. 227 e seguintes. Obviamente, os constitucionalistas buscam negar uma tal “concorrência dos Estados”. Vide particularmente a esse respeito, P. Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit* (A Suave Perda da Liberdade). Munique/Viena, 2004, pp. 37 e seguintes (o legislador atua autonomamente, não se coloca em concorrência). C. Seiler, *Gutachten F für den 66. Deutschen Juristentag* (Opinião para o 66º Dia da Associação de Juristas). Munique, 1966, p. 15, nega até mesmo as condições de fato. A competição tributária seria uma “expressão infeliz, uma vez que não há mercado dos Estados e, portanto, tampouco uma concorrência entre eles”.

rem as melhores condições de produção e mercado. O que antes era um comportamento comum a grandes conglomerados empresariais, agora se torna cada vez mais um hábito de empresários médios.

Para dar um exemplo, atualmente quase não há produção têxtil na Europa. Os salários mais baixos na China têm um considerável poder de atração. Exportam-se as matérias-primas e as máquinas para a China e lá se produzem as mercadorias que serão posteriormente importadas por empresas europeias e comercializadas no mercado europeu por preços bastante favoráveis. Este mecanismo econômico de concorrência causou um crescimento inigualável para a China e tornou-a, após a crise financeira, um dos principais credores dos EUA.

Isto mostra que as controvérsias da sociedade com relação ao socialismo e ao liberalismo perdem completamente seu significado num contexto de concorrência econômica mundial. Cada nação busca riquezas por meio de métodos que Adam Smith<sup>2</sup> jamais poderia imaginar. A globalização fortalece também a dependência mútua das economias mundiais entre si. A crise imobiliária dos EUA desdobrou-se numa febre mundial do sistema financeiro e revelou as deficiências dos investimentos de risco no mundo todo. Bancos foram reduzidos a bancos de brinquedo.

As nações devem suportar a criminalidade ativa. Em regiões nas quais faltam as condições básicas para o desenvolvimento de riquezas observa-se um campo fértil para as práticas de terrorismo e pirataria. Os jovens, homens que passam fome, encontram segurança material e emocional em organizações que são equipadas com os mais modernos armamentos e meios de comunicação. Sua capacidade ofensiva força as nações desenvolvidas a compreenderem que elas carregam uma responsabilidade pelo bem-estar mundial, sobretudo quando elas quiserem assegurar suas próprias condições de vida. Nesse sentido, uma expressão que hoje se qualifica como doutrina militar na Alemanha diz que: “A segurança da Alemanha é defendida até mesmo nas colinas do Himalaia.”<sup>3</sup>

Os diferentes aspectos da globalização demonstram a complexidade da concorrência econômica mundial, a qual tem diversas faces. A riqueza das nações está dividida de maneira desigual. Disso resulta a dinâmica não só de uma concorrência pacífica de mercado entre as economias nacionais. Especialmente nas regiões de pobreza desalentada, o terrorismo encontra o potencial para ameaçar a população mais rica. O ataque terrorista de 11 de setembro de 2001 é, em última análise, o resultado de uma divisão desigual da riqueza.

No presente estudo, o fenômeno da concorrência tributária será abordado com exemplos voltados às relações econômicas entre o Brasil e a Alemanha. De um lado, põe-se a Alemanha, que pretende financiar um estado social altamente desenvolvido estimulando a competitividade global de sua economia, de outro, o Brasil, um país a caminho do topo das economias nacionais. Durante o governo de Luiz Inácio Lula da Silva (popularmente denominado “Lula”) conseguiu-se redu-

<sup>2</sup> *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Londres, 1776.

<sup>3</sup> Assim disse o Ministro da Defesa Peter Struck em dezembro de 2002. Esta visão, denominada de doutrina Struck, foi saudada por todo o partido e também se encontra nos fundamentos da atual reforma do exército alemão.

zir em grande medida o abismo entre ricos e pobres. Milhões de brasileiros ascenderam à classe média<sup>4</sup>. O Brasil superou a crise do mercado financeiro com um sólido sistema bancário e dispõe de uma moeda forte, com reservas de 200 bilhões. Em 2010, o produto interno bruto cresceu 7,5%.

O Brasil é, assim como a Alemanha, uma democracia jurídico-estatal estável. Brasil e Alemanha configuram ambos uma forte união, que está ancorada não apenas na economia, mas também na ciência e na cultura. Não existe nenhuma cidade alemã com o número de subsidiárias de empresas alemãs como nos centros econômicos de São Paulo e do Rio de Janeiro. As relações econômicas entre Brasil e Alemanha são um paradigma para se constatar que uma troca eficiente de benefícios econômicos estimula as riquezas de ambos os países e é o mais importante motor para a diminuição de diferenças de bem-estar.

Ambos os países sofrem, porém, com um *Direito Tributário altamente complicado*. O estudo *Paying Taxes*, feito pela *PricewaterhouseCoopers* (PwC) em conjunto com o Banco Mundial e a *International Finance Corporation* (IFC), compara a todo ano a carga tributária de uma empresa modelo padrão, bem como os custos de acompanhamento da burocracia tributária, em 183 países<sup>5</sup>. Com um custo anual de burocracia tributária equivalente a 2.600 horas, o Brasil posiciona-se no último lugar<sup>6</sup>. A Alemanha, com suas 215 horas, obteve a 84ª colocação mundial<sup>7</sup>, mas detém, para tanto, um recorde mundial de processos tributários<sup>8</sup>. Na colocação geral<sup>9</sup>, o Brasil está na 168ª posição e a Alemanha caiu da 112ª para a 128ª posição. Para ambos os países cabe constatar que o Direito Tributário interfere fortemente na eficiência

<sup>4</sup> Entre 2003 e 2009, aproximadamente 29 milhões de brasileiros ascenderam à classe média. Enquanto isso, a classe média passou a representar a maioria (50,5%) da população brasileira. A esse respeito, M. Neri, Fundação Getúlio Vargas (FGV), “The New Middleclass in Brazil: the Bright Side of the Poor”, 2010 (download em [www.fgv.br](http://www.fgv.br)). A respeito dos feitos sociais e político-econômicos do presidente Lula, vide J. Glüsing, *Vater der Armen* (Pai dos Pobres), *Der Spiegel*, 48/2009, p. 124. Assim como C. Moses, *Brasiliens wundersamer Aufstieg* (O Crescimento Milagroso do Brasil). *Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung* de 27.12.2009, pp. 32 e seguintes.

<sup>5</sup> O estudo mais recente é PwC/The World Bank/IFC, *Paying Taxes*, 2011, *The global Picture*, novembro, 2011.

<sup>6</sup> Vide, no anexo de tabelas, a Tabela 1 (p. 94) do relatório citado na nota 5. Os custos de acompanhamento da burocracia tributária no Brasil são atribuíveis, sobretudo, à variedade de espécies tributárias e de poderes legislativos. Nesse sentido não há, por exemplo, um tributo unificado sobre o comércio, mas, sim, um tributo federal sobre o valor agregado com a industrialização e processamento de produtos, um tributo estadual sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, bem como um tributo municipal sobre serviços sem possibilidades de deduções de créditos de não cumulatividade. Entretanto, a OCDE julga a administração tributária brasileira (*Economic Surveys: Brazil*. Vol. 14. Julho de 2009) como “razoavelmente eficiente” (p. 108) e a prática do E-governo como “louvável” (p. 106).

<sup>7</sup> Vide Tabela 1, conforme citado na nota 6. Enquanto a concorrência tributária se preocupava mundialmente com uma redução das despesas de tempo, os gastos com burocracia na Alemanha aumentou, quando menos com a introdução da declaração de remunerações (Elena: *Entgeltnachweis*) - vide D. Endres, *Handelsblatt*, de 29.11.2010.

<sup>8</sup> De acordo com o último relatório anual do Tribunal Financeiro (EFG 2008, 2) entraram, em 2006, 57.519 processos. Em 2003, o número de entradas chegou a 73.153. A queda no número de entradas foi explicada pelo relatório anual como sendo um “efeito da Lei de Modernização de Custos Jurídicos” de 5.5.2004, BGBl. I 2004. Nos EUA o número de novos processos por ano é de apenas aproximadamente 4.000 e, no Japão, de apenas aproximadamente 600.

<sup>9</sup> Vide, no anexo de tabelas, Tabela 1 (p. 88) do relatório citado na nota 5.

da economia. Por essa razão, o Direito Tributário brasileiro, assim como o alemão, diminuem brutalmente a competitividade da região econômica do Brasil e da Alemanha como locais de negócios, respectivamente. Isso deve agora ser examinado mais de perto.

## II. Caracterização da Concorrência Tributária

### 1. A concorrência tributária como parte da concorrência global por riquezas

#### a) Fundamentos da concorrência tributária

Contrariando o entendimento de Paul Kirchhof<sup>10</sup>, nota-se que o legislador nacional não age de forma autônoma. Com efeito, ele se coloca sob uma pressão eminente por adaptação, a qual foi também reconhecida no evento do 66º Dia da Associação de Juristas<sup>11</sup> como uma justificativa para uma “modificação sistemática no âmbito da tributação de pessoas jurídicas e da tributação de bens de capital”. Diante desta pressão por adaptação, curvam-se até mesmo potências mundiais como os EUA, país no qual a competitividade tributária tem sido intensamente discutida nos últimos tempos<sup>12</sup>.

Os Estados seguem o objetivo legítimo de aumentar a riqueza da nação. Todavia, no contexto da concorrência tributária eles não agem de modo constitucionalmente apropriado; eles se comportam muito mais radicalmente como um participante privado de mercado, pois eles, por força de sua soberania, não se submetem a nenhum Direito concorrencial específico. Uma ordem internacional voltada à regulação da concorrência<sup>13</sup> ainda está no jardim de infância. A OCDE já se ocupa a décadas com o desenvolvimento de medidas contra a concorrência tributária injusta, e o Conselho do Ministério Europeu de Economia e Finanças concluiu um código de conduta para uma concorrência tributária justa<sup>14</sup>. Assim como no caso da concorrência entre pessoas privadas, essa concorrência tributária dos Estados também necessita de *regras específicas*, a fim de não se transformar em uma guerra tributária entre os Estados. Sob o patrocínio da OCDE e sob a pressão das forças condutoras de mercado, constrói-se continuamente um ordenamento internacional geralmente aceito para regulação da concorrência tributária<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> P. Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit* (nota 1).

<sup>11</sup> DJT em Stuttgart 2006, Relatório da Sessão, Parte Q, Munique, 2006, p. 167, Resolução nº 3: “O princípio da tributação como fonte do Estado encontra-se hoje sob uma pressão internacional para sua adaptação, a qual pode ser economicamente descrita como ‘concorrência dos sistemas tributários’. O objetivo de se preservar a capacidade contributiva do ‘local de negócios Alemanha’ justifica uma modificação sistemática no âmbito da tributação das empresas e da tributação de bens de capital.”

<sup>12</sup> A esse respeito (e com maiores referências) M. S. Knoll, *The Corporate Income Tax and The Competitiveness of U.S. Industries*, *Tax Law Review*, 2010, p. 771.

<sup>13</sup> A esse respeito vide especialmente M. Rodi, *Internationaler Steuereettbewerb* (Concorrência Tributária Internacional). *StuW* 2008, 327, pp. 332 e seguintes (Fundamentos de uma Ordem Internacional) (NT: Uma versão deste texto foi traduzida para o português e publicada na revista *Direito Tributário Atual* nº 21. São Paulo: Dialética-IBDT, 2007, pp. 126-138) e, para um estudo abrangente, vide J. Englisch, *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel* (Igualdade de Concorrência no Comércio Internacional), *Tübingen*, 2008; W. Schön, *International Tax Coordination* (nota 1).

<sup>14</sup> *Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung* (Código de Conduta para a Tributação de Empresas), de 1.12.1997, BR-Drucks, 814/97.

<sup>15</sup> A esse respeito. W. Schön, *International Tax Coordination* (nota 1).

b) *Importância dos tributos em relação a outras condições locais*

Ao estudar a concorrência tributária, a primeira coisa que um tributarista deve reconhecer é o *peso* que os tributos têm em comparação a outros fatores de localização. Além dos fatores econômicos de mercado básicos, como oportunidades de vendas e lucros, proximidade do local de produção de bens etc., há uma variedade de fatores para os quais a política de financiamento tributário é essencialmente responsável. Dentre eles: a infraestrutura, a estabilidade social e econômica, um quadro normativo jurídico intacto, o nível de formação e a qualidade da força de trabalho. Fatores como esses frequentemente influenciam as decisões quanto à localização: no caso das empresas, normalmente se preferem os locais nos quais os executivos possam aproveitar uma maior qualidade de vida com suas famílias.

As empresas alemãs e seus executivos sentem-se evidentemente muito bem no Brasil. O Brasil é um país com grandes recursos e chances de negócios. A variedade das regiões e zonas climáticas desta terra imensa e a variedade de raças e culturas fascinam os europeus. Os representantes das empresas alemãs aproveitam no Brasil a mais alta qualidade de vida. Eles aproveitam as condições de vida da excelente e instruída classe alta brasileira. No Brasil, mesmo diante de condições tributárias adversas, as empresas aprenderam a manter-se lucrativas. O mesmo vale para a economia alemã, que se recuperou rapidamente da crise financeira em razão, por exemplo, do câmbio favorável ao euro, associado à força da economia alemã.

Não se pode esquecer tampouco dos fatores não tributários de localização, cujo potencial Brasil e Alemanha acabam desperdiçando com o seu Direito Tributário. As vantagens tributárias ganham importância na decisão de localização, quando elas conseguem evitar a perda de vantagens não tributárias para as empresas multinacionais. Um exemplo de obstáculo é a tributação no caso de *deslocamento de funções*, de acordo com o § 1º, item 3, frases 9-13 da lei de tributação estrangeira<sup>16</sup>, com a qual se pretende “dificultar o deslocamento de substrato tributário para o exterior”<sup>17</sup>. Uma empresa estrangeira pode evitar constituir-se na Alemanha e preferir outros países com fatores de localização mais atrativos, como, por exemplo, a Suíça ou a Áustria, a fim de não incidir nos caos de tributação de ganhos futuros não realizados. E uma empresa estabelecida na Alemanha pode constituir uma *holding* no exterior, de modo a poder conduzir seus negócios no exterior sem cair na hipótese de deslocamento de funções<sup>18</sup>. Existem inúmeras possibilidades para as empresas globais móveis evitarem uma tributação indesejada.

<sup>16</sup> *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen* (Lei sobre a Tributação em Relações Internacionais), de 8.9.1972, BGBl. I 1972, 1713, alterada pelo art. 7 da *Unternehmensteuerreformgesetz 2008* (Lei de Reforma da Tributação de Empresas de 2008), de 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912. Sobre o deslocamento de funções, vide *pars pro toto* H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht* (Direito Tributário Internacional), Colônia, 2001, itens 18.144 e seguintes.

<sup>17</sup> *Gesetzentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008* (Projeto de lei de Reforma da Tributação das Empresas 2008), Bt-Drucks, 16/4841, de 27.3.2007, p. 34.

<sup>18</sup> Como, por exemplo, no caso de empresas do setor têxtil de vestuário, que conduzem seus negócios na Europa Central e no Leste Europeu a partir da Suíça.



## 2. Domínio do princípio do benefício (também conhecido como princípio da equivalência) na concorrência tributária

A concorrência tributária remonta às origens da justificativa histórica dos tributos por meio do que na Alemanha se denomina de *princípio da equivalência*. Em outros países, utiliza-se o conceito de “princípio do benefício” (*benefit principle*) no lugar do conceito alemão de “princípio da equivalência”. O conceito de “equivalência” opõe-se ao conceito jurídico-tributário segundo o qual os impostos são prestações pecuniárias *sem uma contrapartida estatal* (§ 3, item 1, do Código Tributário Alemão). Com isso, fica totalmente sem chão buscar uma “equivalência” (igualdade) entre os impostos e a contrapartida estatal.

Em contraste, o decano de Direito Tributário brasileiro, *Ricardo Lobo Torres*, estabelece uma distinção forte entre o princípio tributário do benefício e o princípio da equivalência, o qual justifica os tributos e contribuições e de acordo com o qual as taxas devem ser medidas pelo custo que o Estado incorre na prestação de sua contrapartida<sup>19</sup>. Com tal diferenciação, a dogmática de justificativa dos tributos acabou avançando mais do que no ambiente alemão de discussão, pois neste último a justificativa ético-utilitarista dos tributos<sup>20</sup> por meio do uso coloquial errado da “equivalência” acabou sendo obstruído.

Os fundamentos do princípio do benefício já eram conhecidos de *São Tomás de Aquino*: tributos destinados à obtenção do bem comum não são nenhum roubo<sup>21</sup>. Os tributos são justificados pelo benefício que o contribuinte obtém da utilização de bens públicos. Esses bens decorrem de uma comunidade financiada por tributos. Em comparação com o princípio da equivalência, o princípio do benefício não se refere de modo sinalagmático a cada contribuinte individual, ele se refere mais propriamente aos bens que a comunidade financiada por tributos tem a oferecer. Não se trata tampouco da chamada *equivalência geral* de que nos fala Klaus Tipke<sup>22</sup>, mas, sim, da *eficiência econômica decorrente do uso de tributos a fim de se obter uma rela-*

<sup>19</sup> R. L. Torres, *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Vol. II. Rio de Janeiro, 2005, pp. 293 e seguintes. Vide, também, L. E. Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro, 2005, pp. 138, 147 e seguintes.

<sup>20</sup> A esse respeito, J. Hey, *Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung* (Sobre o Benefício do Princípio do Benefício para Fins da Configuração do Ordenamento Jurídico Tributário). In: FS für J. Lang, Colônia, 2011, p. 133; J. Lang, *Steuergerechtigkeit und Globalisierung* (Justiça Fiscal e Globalização). In: FS für Schaumburg, Colônia, 2009, pp. 45 e seguintes. *Grenzüberschreitende Verwirklichung von Prinzipien der Steuergerechtigkeit* (Concretização Transnacional de Princípios da Justiça Fiscal). NT: Uma versão deste texto foi traduzida para o português e publicada na revista *Direito Tributário Atual* nº 24. São Paulo: Dialética-IBDT, 2010, pp. 71-90; J. Lang, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 4, itens 86 e seguintes; J. Lang, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Nutzenprinzip im Steuerrecht* (Princípio da Capacidade Contributiva e Princípio do Benefício no Direito Tributário). In: FS für A. Amatucci, Neapel, 2011 (no prelo).

<sup>21</sup> Tomás de Aquino, *Summa Theologica* (originada em 1267-1273), citado a partir da Edição-Tomás, v. 18 (Direito e Justiça), da Academia Albertus-Magnus de Colônia, Heidelberg/Munique, 1953, p. 216: “Se os príncipes exigirem de seus súditos o que lhes for devido em razão da justiça, a fim de se obter o bem comum, isso não é nenhum roubo, ainda que se tenha que usar da violência.” Acerca da influência de São Tomás de Aquino na tributação segundo a capacidade contributiva, vide H. Hahn, *StuW* 2004, 167.

<sup>22</sup> K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* (O Ordenamento Jurídico Tributário). Vol. I, Colônia, 2000, p. 476: “Um tributo é então justificado quando ele for equivalente às prestações públicas do Estado voltadas ao bem comum ou à comunidade.”

ção otimizada de benefício, razão pela qual os economistas preferem falar de um princípio do benefício<sup>23</sup>. A justificativa dos tributos por meio do princípio do benefício deve fazer do contribuinte um ganhador, num contexto em que a vantagem de uma sociedade financiada por tributos supera a carga tributária. Alguns países estão bastante próximos desse ideal econômico, como, por exemplo, no caso da Suíça, em que a segurança e a qualidade de vida que são atribuíveis ao Estado estão em uma boa relação com a carga tributária.

Nesse sentido, o princípio do benefício coloca-se em oposição ao desperdício de receitas tributárias. Quanto mais receitas forem desperdiçadas, mais os tributos se tornam um roubo no sentido dos ensinamentos de Tomás de Aquino. Saber se a carga tributária imposta pelo Estado é vantajosa na perspectiva teórica do benefício é uma definição puramente macroeconômica, que não se resolve de modo sinalagmático. De modo similar, as normas tributárias podem ser justificadas com relação a cada contribuinte específico. Assim justifica *Paul Kirchhof* as alíquotas progressivas do imposto de renda: “com base na parcela desproporcional de renda obtida a partir das oportunidades de negócios oferecidas por uma sociedade regida pelo direito”<sup>24</sup>. A relação entre carga tributária e oportunidades de negócios é distinta do ponto de vista de cada indivíduo, porém é geralmente mais vantajoso quando os tributos são utilizados de maneira economicamente eficiente e suas receitas não são desperdiçadas. Não existe uma equivalência entre carga tributária e oportunidades de negócios. Pelo contrário, na concorrência tributária internacional trata-se mais propriamente de uma *relação de benefício da carga tributária em relação às vantagens não tributárias de localização; e esta relação deve ser otimizada por meio do princípio do benefício*.

Até o século XIX, as teorias tributárias de macroeconomia foram totalmente orientadas pelo princípio da equivalência<sup>25</sup>. *Adam Smith*<sup>26</sup> abriu o caminho para o princípio da capacidade contributiva: os sujeitos de cada Estado devem pagar tributos proporcionalmente à renda que eles aproveitam sob a proteção do Estado<sup>27</sup>. Este postulado da igualdade (*equality*) formulado por *Adam Smith* remonta também à noção tradicional do princípio do benefício (“... sob a proteção do Estado...”), bem como ao princípio da capacidade contributiva (“... proporcionalmente à renda...”). Com isso, reconhecia ele que esses princípios se complementam mutuamente.

Essa constatação vale até os dias de hoje<sup>28</sup>. O princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício se completam reciprocamente na formação do

<sup>23</sup> Vide a dissertação de habilitação de B. Hansjürgens, *Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung* (Princípio da Equivalência e Financiamento Estatal), Berlim, 2001.

<sup>24</sup> P. Kirchhof, *Besteuerung in Verfassungsstaat* (Tributação no Estado Constitucional), Tübingen, 2000, p. 53.

<sup>25</sup> A esse respeito: B. Hansjürgens, *Äquivalenzprinzip* (vide nota 23), pp. 45 e seguintes. Vide também F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale* (Ideais de Política Tributária), Stuttgart/Nova Iorque, 1978, reimpressão da edição de 1937, pp. 80 e seguintes.

<sup>26</sup> *The Wealth of Nations* (nota 2), publicado pela primeira vez no ano de 1776.

<sup>27</sup> Assim se lançava a primeira de quatro máximas tributárias (*equality, certainty, convenience of payment, economy in collection*): “The subjects of every state ought to contribute towards the support of government, as nearly as possible, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.” (*Wealth of Nations*, livro V, cap. II, parte II: *Of Taxes*)

<sup>28</sup> R. L. Torres, Tratado (nota 19), pp. 293 e seguintes, pp. 300 e seguintes, pp. 343 e seguintes, analisou uma relação que na história do pensamento financeiro sempre se tratou como sendo de con-



ordenamento jurídico tributário, isto é, ambos os princípios funcionam de modo complementar e juntos. Em termos de embasamento constitucional, apenas o princípio da capacidade contributiva está previsto na Constituição<sup>29</sup>. Com a Revolução Francesa, o princípio da capacidade contributiva se consolidou como princípio geral de uma tributação justa. *A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*<sup>30</sup>, de 1789, lançou as bases para muitas Constituições, assim como para o art. 145 da Constituição Federal Brasileira de 1988.

No Direito Tributário Internacional, o princípio do benefício é concretizado pelo princípio da fonte ou princípio da territorialidade - ele é um *princípio da justiça internacional* a ser contrabalanceado com o princípio da capacidade contributiva<sup>31</sup>: o Estado da residência tributa a renda mundial e computa o imposto de renda sobre os rendimentos do exterior. Dessa forma alcançam-se todos os objetivos da justiça tributária internacional: evita-se a dupla tributação, atende-se integralmente ao princípio da capacidade contributiva e respeita-se a demanda do Estado da fonte quanto ao princípio do benefício. Em termos de dupla tributação jurídica, também é comum a divisão de fontes de tributação segundo a qual rendimentos do exterior são excluídos da tributação em bases mundiais. Esta é uma situação na qual o princípio do benefício é favorecido em prejuízo do princípio da capacidade contributiva.

Este último método, chamado de *método da isenção*<sup>32</sup>, ganha maior importância no contexto da concorrência tributária por meio da política de muitos países de se oferecer aos investidores uma tributação mais favorável e otimizada em termos de benefício. Uma tal tributação favorável pode alcançar também as sociedades subsidiárias e suas sub-subsidiárias, as quais retêm seus lucros e asseguram disponibilidade de capital para financiamento do respectivo grupo econômico, os

tradição, qual seja a relação próxima que o princípio da capacidade contributiva tem com o princípio do benefício. Vide também J. Hey, *Vom Nutzen des Nutzenprinzips* (nota 20), pp. 142 e seguintes; J. Lang, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Nutzenprinzip* (nota 20), item IV, *Das Zusammenwirken von Nutzen- und Leistungsfähigkeitsprinzip* (A Aplicação Conjunta dos Princípios do Benefício e da Capacidade Contributiva).

<sup>29</sup> A esse respeito vide noções fundamentais na dissertação de habilitação de D. Birk *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisse Steuerrecht und Verfassungsrecht* (O Princípio da Capacidade Contributiva como Parâmetro das Normas Tributárias: uma Contribuição ao Estudo dos Fundamentos das Relações entre o Direito Tributário e o Direito Constitucional), Colônia, 1983; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* (nota 22), pp. 479 e seguintes, assim como, com referências adicionais, J. Lang em Tipk/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 4, número 81 e seguintes.

<sup>30</sup> Art. XIII: "Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades."

<sup>31</sup> Vide fundamentalmente a esse respeito K. Vogel, *Die Besteuerung von Auslandeinkünften* (A Tributação de Rendimentos do Exterior), DStJG 8, 3, 17 e seguintes (A Tributação de Rendimentos do Exterior Conforme Princípios de Justiça Internacional), 23 e seguintes (O Balanceamento de Argumentos de Sacrifício e Benefício); K. Vogel, *Worldwide vs. Source Taxation of Income*, Intertax 1988, 216, 319 e seguintes, 393 e seguintes; assim como H. Schaumburg, *Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalem Steuerrecht* (O Princípio da Capacidade Contributiva no Direito Tributário Internacional), em *Festschrift für Klaus Tipke*, Colônia, 1995, pp. 125, 128 e seguintes; H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht* (nota 16), item 5.57 e seguintes.

<sup>32</sup> A esse respeito, vide H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht* (nota 16), itens 14.22 e seguintes.

quais podem ser distribuídos em períodos de prejuízos de maneira tributariamente mais favorável. Para as empresas multinacionais também é relativamente simples evitar as regras de CFC (§§ 7 a 14 da lei de tributação estrangeira)<sup>33</sup> e regulamentações semelhantes que buscam combater a alocação de rendimentos para países com tributação favorecida.

Afinal de contas, na concorrência tributária, o princípio do benefício acaba sendo o princípio dominante para a formação do ordenamento tributário. A questão que se coloca então é como pode ser preservada a tributação igualitária conforme a capacidade contributiva num contexto de concorrência tributária.

### 3. Aproximação global dos sistemas

A resposta para esta pergunta encontra-se na aproximação global dos sistemas. Ao redor do mundo, os sistemas tributários unificados deveriam, *cum grano salis*, assegurar uma tributação igualitária baseada na capacidade contributiva. Sabe-se, é claro, que uma tal situação ideal não é perfeitamente alcançável, particularmente porque há muitas diferenças de tributação observadas dentro de cada ordenamento tributário nacional, as quais servem de mecanismo para medidas de planejamento tributário.

Realmente, a concorrência tributária tem causado até o momento uma aproximação global dos sistemas tributários, pois os países com posições mais relevantes na economia mundial, vale dizer, o grupo dos vinte países desenvolvidos ou emergentes mais importantes (o chamado G-20), têm um interesse comum na preservação de seu substrato tributário. A coordenação dos sistemas tributários não significa a criação de normas eficazes em um ordenamento global. Ela se movimenta mais propriamente no sentido da viabilidade política de um *Second-Best World*<sup>34</sup>.

Em primeiro lugar, coloca-se o combate à *concorrência injusta*. E considera-se injusto um ato de concorrência tributária quando apenas os investidores estrangeiros recebem o benefício de tributação favorecida<sup>35</sup>. A comunidade internacional impõe, portanto, o tratamento igualitário em um determinado país. Por essa razão, os paraísos fiscais acabarão secando. A troca de informações internacional melhorou de modo significativo<sup>36</sup>. As alíquotas tributárias bastante baixas dos países da Europa Central e Leste Europeu desencadearam uma tendência a favor do método do crédito, de modo que o Estado de residência tribute a renda mundial de modo igualitário e de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

Em princípio, porém, resta ainda a reforma dos ordenamentos jurídico-tributários nacionais de cada país específico<sup>37</sup>. As deficiências e descontinuidades da tri-

<sup>33</sup> A esse respeito, vide H Schaumburg, *Internationales Steuerrecht* (nota 16), itens 10.1 e seguintes.

<sup>34</sup> Vide fundamentalmente a esse respeito W. Schön, *International Tax Coordination* (nota 1).

<sup>35</sup> Nesse sentido é o Código de conduta para a tributação de empresas (nota 14).

<sup>36</sup> A esse respeito, R. Seer/I.Gabert, *Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen* (A Troca de Informações Internacionais em Matéria Tributária), *StuW* 2010, 3; R. Seer/I.Gabert (ed.), *Mutual Assistance and Information Exchange*, Amsterdã, 2010 (materiais de trabalho do Congresso da Associação Europeia de Professores de Direito Tributário, realizado em junho de 2009, em Santiago de Compostela).

<sup>37</sup> Vide W. Schön, *International Tax Coordination* (nota 1).

butação internacional são removidas ou mitigadas simplesmente por meio de medidas isoladas, como aquelas contra a concorrência danosa e contra os paraísos fiscais. Desse modo, os Estados continuam a ser os responsáveis por posicionar melhor o seu ordenamento jurídico na classificação mundial de competitividade.

### III. Características de uma Tributação mais Competitiva

#### 1. Eficiência econômica da tributação

A tributação é competitiva quando ela é eficiente do ponto de vista econômico. A eficiência econômica se verifica, primeiramente, a partir da relação de benefício descrita acima (no subitem II.2) entre carga tributária e os fatores de localização não tributários. Este é o ponto de partida para a configuração da tributação. Na presença de fatores não tributários bastante favoráveis, verifica-se respectivamente menos incentivo para iniciativas voltadas à melhoria da competitividade do sistema tributário, ao passo que os países em que os fatores de localização não são favoráveis (como, por exemplo, os países da Europa Central e Leste Europeu<sup>38</sup>) fazem grandes esforços para poder oferecer um sistema tributário atrativo.

Para que um sistema tributário tenha a eficiência econômica como característica inerente, ele deve oferecer principalmente a *neutralidade de decisão*<sup>39</sup>. As decisões econômicas devem ser influenciadas o mínimo possível pela tributação, o chamado *efeito alocativo* deve ser evitado ao máximo. A capacidade econômica deve ser tributada de modo igualitário. A diferença que a tributação faz com relação a espécies distintas de rendimentos, o chamado *direito dos diversos tipos de rendimentos*<sup>40</sup>, distorce a eficiência econômica. Especialmente distorcivas são as normas indutoras (operações especiais e isenções fiscais). Um exemplo impressionante de tais distorções pode ser visto nos enormes subsídios fiscais da economia da Alemanha Oriental, a qual foi completamente dilapidada sob o domínio do Socialismo. Investiu-se nos Estados da antiga Alemanha Oriental por causa dos incentivos fiscais concedidos e, com isso, o cálculo econômico é negligenciado. As consequências foram, dentre outras, propriedades abandonadas e insolvência em razão de investimentos errados, os quais não teriam se compensado se não fossem as vantagens fiscais concedidas.

<sup>38</sup> No aconselhamento desses casos, a competitividade concorrencial tributária teve um papel fundamental. O trabalho interdisciplinar conjunto com o proeminente economista Manfred Rose, com o editor associado deste periódico F. W. Wagner e com Ekkehard Wenger teve para mim o mesmo valor de uma especialização universitária (*learning by doing*). O regime de *tributação das empresas ajustada por juros*, modelado por Robin William Broadway e Neil Bruce (vide nota 101) e implementado juridicamente por mim (J. Lang, *Entwurf eines Steuergesetzbuchs* (Projeto de um Código Tributário), BMF-Schriftenreihe, Caderno 49, Bonn, 1993, §§ 150 e seguintes), provocou, após sua introdução em 1994 na Croácia, uma queda pela metade na taxa de desemprego (que passou de 16% para 8%).

<sup>39</sup> Vide fundamentalmente a esse respeito R. Elschen, *Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?* (Neutralidade de Decisão, Eficiência Alocativa e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Existe um Fundamento Comum da Ciência Tributária?), *StuW* 1991, 99; F. W. Wagner, *Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik* (Neutralidade e Igualdade como Critérios Econômicos e Jurídicos da Crítica Normativa Tributária), *StuW* 1992, 2.

<sup>40</sup> A esse respeito, Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 9, itens 400 e seguintes.

Uma condição importante para uma tributação empresarial que seja neutra para fins decisórios é a *neutralidade de formas jurídicas*<sup>41</sup>, que na melhor das hipóteses cause a incidência de uma tributação empresarial genérica<sup>42</sup>. A tributação diferenciada de sociedades de capital e sociedades de pessoas (sistema dual com o princípio da separação ou princípio da transparência) compromete substancialmente a escolha da forma jurídica e impede a adoção de um conceito de tributação competitiva uniforme. Em contraste, o sistema brasileiro monista, alinhado com o princípio da separação, se mostra neutro com relação às formas jurídicas: o imposto de renda brasileiro é combinado com uma equiparação de determinadas associações não personificadas e alguns casos claramente delimitados de empresários individuais<sup>43</sup>; o resultado é uma *tributação empresarial genérica*.

O legislador alemão poderia melhorar sensivelmente a neutralidade de formas jurídicas na tributação empresarial com a inclusão das sociedades de pessoas no regime do imposto de renda de pessoas jurídicas<sup>44</sup>. A concretização do princípio da separação no caso de empresas individuais - conforme demonstra a prática brasileira - não oferece dificuldades desprezíveis<sup>45</sup> e tampouco se revela uma absoluta neutralidade de formas, pois o empresário individual pode ser virtualmente tratado como uma sociedade de capital.

## 2. Alíquotas tributárias competitivas

A redução de alíquotas parece ser o caminho político mais simples para se obter maior competitividade na concorrência tributária. As reduções de alíquotas são sempre bastante populares e os investidores estrangeiros focam primeiro nas alíquotas tributárias. Com isso se melhora de modo bastante nítido a relação discutida acima (no subitem II.2) da carga tributária sobre os fatores não tributários de localização. Se isto é realmente o caso, é algo que a análise da base de cálculo deverá mostrar, pois ela pode ter sido aumentada de modo a financiar a redução da alíquota.

<sup>41</sup> Vide a esse respeito (e com maiores referências) J. Hey, *Steuerrecht* (nota 1), § 18, itens 530 e seguintes.

<sup>42</sup> Vide também o Projeto de Código Tributário citado na nota 38. Uma tributação empresarial genérica sob a forma de um “imposto uniforme das empresas” também foi concebida pela Comissão do Código Tributário da *Stiftung Marktwirtschaft* (Fundação para uma Economia de Mercado, vide o Programa de Política Tributária, pp. 16 e seguintes; a publicação completa com todos os projetos e sugestões encontra-se no prelo).

<sup>43</sup> Especialmente empresas detidas por um único empresário (firma individual). Maiores detalhes sobre o sistema monista do Brasil podem ser vistos em S. A. Schultes-Schnitzlein, *Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Brasilien* (Neutralidade de Formas Jurídicas na Tributação das Empresas na Alemanha e no Brasil), dissertação jurídica, Colônia, 2006, pp. 65 e seguintes, 73 e seguintes (associações de pessoas), 76 e seguintes.

<sup>44</sup> Enfática neste sentido é a posição de J. Hennrichs, *Besteuerung von Personengesellschaften - Transparenz oder Trennungsprinzip?* (Tributação das Sociedades de Pessoas - Princípio da Transparência ou da Separação?), FR 2010, 721.

<sup>45</sup> No mesmo sentido, vide manifestações da Comissão do Código Tributário (nota 42). A esse respeito, J. Lang, *Auf der Suche nach rechtsformneutraler Besteuerung der Unternehmen* (Na Busca de uma Tributação Empresarial que promova a Neutralidade de Formas). In: FS für N. Herzig, Munique, 2010, pp. 323, 328 e seguintes.

Desde os anos de 1980, desenvolveu-se o conceito de redução de alíquotas associado ao alargamento das bases de cálculo<sup>46</sup>. Os EUA foram os precursores deste conceito durante o mandato de *Ronald Reagan*. A famosa reforma tributária de 1986<sup>47</sup> reduziu radicalmente a alíquota do imposto de renda de 50% para 28% e alargou de maneira correspondente a base de cálculo do imposto. A reforma americana de 1986 tornou-se um *trendsetter*, com influência até os tempos atuais. As alíquotas tributárias são, com maior ou menor intensidade, reduzidas em todo mundo e financiadas com uma ampliação das bases de cálculo.

Na Alemanha, o imposto de renda de pessoas jurídicas foi reduzido, a partir de 1990, de 56% para 50%<sup>48</sup> e depois, a partir de 2001, foi reduzido para 25%<sup>49</sup>. Com a reforma da tributação empresarial de 2008<sup>50</sup>, a alíquota do imposto de renda de pessoas jurídicas foi reduzida para 15%. Deste modo, a carga tributária sobre a renda, composta pelo imposto de renda de pessoas jurídicas e o imposto profissional, foi pressionada para baixo da fronteira visual de 30%<sup>51</sup>. No período que se seguiu de 1990 até 2005, a maior faixa de tributação teve sua alíquota baixada de 56% para 42%<sup>52</sup>.

Contra a política de redução de alíquotas, cabe ressaltar que o seu financiamento normalmente provoca danos na sistemática do Direito Tributário. A própria reforma tributária conduzida nos EUA eliminou não só os privilégios fiscais, mas também restringiu a dedução fiscal dos custos de aquisição, o que acaba por ferir o princípio da capacidade contributiva. Também afetam tal princípio, as medidas voltadas à preservação do substrato tributário, como se observa no caso do exemplo da tributação em caso de deslocamento de funções comentado acima (subitem II.1.)<sup>53</sup>. Com isso, se compensam as vantagens de uma alíquota tributária mais competitiva.

<sup>46</sup> Vide maiores referências a esse respeito em J. Lang. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 8, item 70.

<sup>47</sup> Vide *The President's Tax Proposals for Fairness, Growth and Simplicity* (maio de 1985), *StuW*, 1985, 264. Sobre a reforma americana de 1986, vide J. Gaddum, *DStZ*, 1986, 211; J. Lang, *Die einfache und gerechte Einkommensteuer* (O Imposto de Renda Simples e Justo), Colônia, 1987; J. A. Pechman, *StuW*, 1985, 267; K. Tipke, 1986, 150.

<sup>48</sup> *Steuerreformgesetz 1990* (Lei de Reforma do Imposto de Renda 1990), de 25.7.1988, *BGBI. I* 1988, 1093.

<sup>49</sup> *Steuererleichterungsgesetz* (Lei de Redução do Imposto), de 23.10.2000, *BGBI. I*, 2000, 1433. Com esta lei, aboliu-se o processo de imputação, o qual foi substituído pelo processo de tributação de metade dos rendimentos (*Halbeinkünfteverfahren*).

<sup>50</sup> *Unternehmensteuerreformgesetz 2008* (Lei de Reforma da Tributação Empresarial 2008), de 14.8.2007, *BGBI. I* 2007, 1912.

<sup>51</sup> Projeto de lei das frações dos partidos CDU/CSU e SPD, *Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008* (Projeto de Lei de Reforma da Tributação Empresarial). BT-Drucks, 16/4841, p. 31: "Uma redução da alíquota do imposto de pessoas jurídicas de 25% para 15% e uma redução da carga tributária do imposto profissional... reduz a carga tributária nominal sobre os lucros empresariais para 29,83% (considerando-se a alíquota cabível na faixa de tributação do imposto profissional de 400%)."

<sup>52</sup> Com a introdução das alíquotas progressivas linearmente a alíquota máxima caiu de 56% para 53% em 1990, depois em 2000 caiu para 50%, em 2001, para 48,7%, em 2003, para 47% e a partir de 2005, para 42%. A partir de 2007, a alíquota máxima foi elevada de novo para 45% com relação aos rendimentos tributáveis superiores a 250.000 euros (o chamado tributo dos ricos).

<sup>53</sup> O § 1, item 3, frases 9-13 *ASTG* foi introduzido pela Lei da reforma da tributação empresarial 2008, (nota 50).

A ofensa à neutralidade de formas, causada pela já exposta (subitem III.1) tributação diferenciada das sociedades de capital e empresas pessoais impede a imposição de uma carga tributária uniforme sobre as empresas. Devido à alta proporção de empresas pessoais<sup>54</sup>, introduziu-se uma tributação específica para empresas pessoais (§ 34<sup>a</sup>, EStG) com o objetivo de fazer com que os rendimentos de tais empresas pessoais “sejam onerados de modo comparável à renda de uma sociedade de capital”<sup>55</sup>. Os tributos são pagos, porém, com o lucro, portanto, as retiradas tributadas de modo progressivo devem ser consideradas, as quais revelam uma carga tributária claramente superior a 30% (mais especificamente 30,16%<sup>56</sup>. Por isso, as empresas pessoais beneficiam-se das vantagens de uma tributação transparente, particularmente da apuração de lucro no nível acionista/sociedade e as alíquotas tributárias reduzidas para rendimentos de estabelecimentos permanentes, por exemplo, situados em países da Europa Central e Leste Europeu. Esses rendimentos de estabelecimentos permanentes são considerados transparentes e diretamente atribuíveis ao nível do acionista/sociedade e, portanto, tributados de maneira definitiva com uma carga tributária reduzida.

Afinal de contas, falhou o legislador alemão, com a reforma da tributação empresarial de 2008, ao querer introduzir uma “neutralidade tributária das diferentes formas jurídicas” no plano das empresas<sup>57</sup>. Entretanto, a tributação total dos lucros distribuídos é bastante neutra quanto à escolha de formas jurídicas<sup>58</sup>.

O Direito Tributário do imposto de renda brasileiro oferece mais neutralidade tributária do que o alemão. Os lucros são tributados no nível da empresa de maneira definitiva à razão de 34%<sup>59</sup>, isso significa que os lucros distribuídos são livres de tributação. Em contraste, na Alemanha os lucros empresariais são tributados novamente no nível do acionista. A tributação anterior por meio do imposto de renda de pessoas jurídicas assegura um *shareholder relief* por meio de um mecanismo de tributação parcial dos rendimentos<sup>60</sup>. A carga tributária do imposto de

<sup>54</sup> 70,6% de empresas individuais + 12,4% de sociedades de pessoas = 83% de empresas pessoais; sociedades de capital: 15,3%; outras formas empresariais (por exemplo, cooperativas): 1,7%. Vide J. Meyer, GmbHR 2002, 177, 178.

<sup>55</sup> Projeto de Lei das frações (nota 51), p. 62. Essa tributação diferenciada tem importância prática apenas para as empresas pessoais bastante rentáveis, de modo que 96,6% das empresas individuais e 92,3% das sociedades de pessoas estão numa faixa de tributação inferior a 30%. *Eckpunkte der Unternehmensteuerreform* (Principais Dados da Reforma da Tributação Empresarial), de 12.7.2006, Anexo, BMF-Statistik.

<sup>56</sup> Vide J. Lang, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 9, item 829.

<sup>57</sup> Projeto de lei das frações dos partidos (nota 51), p. 31.

<sup>58</sup> Vide H. Montag, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 18, item 215: tributação total das empresas pessoais: 47,44%; sociedades de capital: 48,32% (patrimônio privado); 49,81% (patrimônio empresarial).

<sup>59</sup> O imposto de renda de pessoas jurídicas brasileiro é de 15% sobre os lucros tributáveis até R\$ 240.000,00 p.a.; os lucros excedentes a este montante são tributados com uma alíquota adicional de 10%. A isso se acresce uma contribuição social sobre o lucro líquido de 9%. É daí que se obtém a tributação total de 34%.

<sup>60</sup> Segundo o § 3, n<sup>o</sup> 4 da EStG (Lei do Imposto de Renda de Pessoas Físicas) a parcela isenta dos rendimentos de acionista equivale a 40%. De acordo com o § 3c, frase 2 da EStG, as despesas proporcionais não são dedutíveis, por isso se fala de um mecanismo de tributação parcial dos rendimentos. Desde 2009, este *shareholder relief* vale apenas para as sociedades com patrimônio empresarial. As empresas com patrimônio privado estão sujeitas a um imposto de renda sobre ganho de ca-



renda de pessoas jurídicas de 29,83% (vide nota 51) passa a impressão de que a tributação brasileira sobre os lucros empresariais é maior. Mas na verdade a tributação alemã sobre os lucros empresariais é nitidamente maior, aproxima-se de quase 50% (vide nota 58). Desilusões como essas na comparação internacional da carga tributária sobre as empresas<sup>61</sup> levantam a questão sobre se um sistema clássico, simples, de tributação do imposto de renda não seria a melhor alternativa.

### 3. Concretização do princípio da capacidade contributiva

A já mencionada<sup>62</sup> aplicação conjunta dos princípios do benefício e da capacidade contributiva, formulada nas primeiras máximas tributárias de *Adam Smith*<sup>63</sup>, fica bastante clara no contexto da concorrência internacional relativa à tributação empresarial quando o princípio da capacidade contributiva é violado. A função macroeconômica clássica do princípio da capacidade contributiva como um princípio de distribuição da renda fundado na tributação progressiva<sup>64</sup> acaba sendo reprimida em razão do entendimento jurídico-científico de que tal princípio é simplesmente um *princípio de proteção* contra uma tributação injusta em termos de capacidade contributiva. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva é concretizado por meio do princípio da renda líquida, o qual, no contexto da tributação empresarial, demanda a *dedução dos gastos da atividade empresarial* (princípio da renda líquida em seu sentido objetivo<sup>65</sup>).

pital de 25%. Vide J. Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 11, item 12, e para a carga tributária total, vide nota 58.

<sup>61</sup> No grupo dos países integrantes do G-20, que podem essencialmente se dar ao luxo de impor as mais altas cargas tributárias, apenas outros 6 países ultrapassam o nível de 33%: Brasil (34%), Argentina e EUA (35%), Canadá (36,1%), Itália (33% + 4,25% de imposto local) e Índia (de 30% a 40%). A maioria dos principais países desenvolvidos ou emergentes reduziu suas alíquotas para 30% ou menos, como se verifica no caso de países de tradicional alta tributação como Japão e Austrália (ambos 30%), Suécia (28%), assim como Áustria e Espanha (ambos 25%). A alíquota do imposto de renda de pessoas jurídicas britânico varia de 0% a 26,97%. A Rússia oferece alíquota zero para os primeiros 6 anos. E nos 6 anos seguintes a alíquota sobe para 12,5% e depois para 25%. As alíquotas do imposto de renda de pessoas jurídicas das economias menores somam predominantemente 25% ou menos.

<sup>62</sup> Vide subitem II.2 e maiores referências na nota 20.

<sup>63</sup> *The Wealth of Nations* (nota 2), transcrita na nota 27.

<sup>64</sup> Contrariamente a esta noção, vide a dissertação de habilitação de K. Schmidt, *Die Steuerprogression* (A Progressividade Tributária), Tübingen, 1960, pp. 41 e seguintes, e K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis* (Justiça Fiscal na Teoria e na Prática), Colônia, 1981, pp. 97 e seguintes (alíquotas progressivas e justiça), p. 97: “A alíquota progressiva não é uma decorrência do princípio da capacidade contributiva. A aplicação igualitária deste princípio conduz à proporção e não à progressividade...”

<sup>65</sup> A esse respeito, vide *pars pro Toto* K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* (O Ordenamento Jurídico Tributário). Vol. II, Colônia, 2003, pp. 763 e seguintes. W. Dreneck, FR 2006, 3 *Einkommensteuerrechtsreform* (Reforma do Imposto de Renda); K. Tipke, in FS für A. Raupach, Colônia, 2006, 177; J. Lang, StuW 2007, 3; K.-D. Drüen, StuW 2008, 3; M. Lehner, DStR 2009, 185; DStR-Beihefter zu Heft 34/2009, *Zulässigkeit und Grenzen der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzipls im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht* (Legitimidade e Limites da Violação do Princípio da Renda Líquida Objetivo no Contexto do Imposto de Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas) com contribuições de R. Paetsch, S. Schneider, J. Engisch, R. Wernsmann, R. Görke, J. Hey, K. Heger, E. Reimer e M. Jachmann; FS für J. Lang, Colônia, 2011: J. Hennrichs, 237 *Rückstellung* (provisão), e G. Kirchhof, p. 563, *Gemischte Aufwendungen* (deduções mistas).

A reforma da tributação empresarial de 2008 revelou exemplificativamente os perigos do conceito mencionado acima (subitem III.2) de uma alíquota tributária menor e uma base de cálculo maior. Para conseguir financiar a redução de alíquotas, o legislador violou fundamentalmente<sup>66</sup> o princípio da renda líquida objetivo, em razão das limitações nas despesas financeiras de juros pagos dentro de um mesmo grupo econômico<sup>67</sup> e nas deduções de prejuízos em casos de mudança na estrutura do grupo econômico<sup>68</sup>, bem como em razão da expansão das adições de despesas no caso do imposto profissional<sup>69</sup>. E com a tributação do deslocamento de funções, comentada acima (subitem II.1. ao final), nota-se que, dentre outras coisas, os rendimentos futuros são tributados, os quais não representam nenhuma capacidade econômica apta a ser tributada. O princípio da capacidade contributiva deve ser delimitado de maneira rigorosa no contexto da *ampliação da base de cálculo*<sup>70</sup>. A transgressão fiscal dos limites do princípio da capacidade contributiva estabelecidos legalmente prejudica a competitividade do regime de tributação empresarial, pois a continuidade de uma empresa em tempos de crise torna-se bastante mais pesada ou praticamente impossível<sup>71</sup>.

#### 4. Simplicidade e transparência da tributação

Estamos convencidos de que um sistema tributário não se tornará competitivo de modo sustentável por meio da política tarifária acima mencionada, a qual demonstra efeitos colaterais em razão de medidas para preservação do substrato tributário. Primeiramente, um sistema tributário ganha competitividade internacional quando ele é estruturado de maneira lógica e sistemática de acordo com princípios, conforme já havia observado fundamentalmente *Adam Smith*. Na sua primeira máxima tributária, *equality*, ele conseguiu unificar de modo complemen-

<sup>66</sup> A esse respeito enfaticamente: J. Hey, *Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008* (Violação de Princípios Fundamentais da Tributação por Meio de Medidas de Compensação Financeira da Lei de Reforma da Tributação Empresarial de 2008), BB, 2007, 1.303.

<sup>67</sup> A chamada barreira dos juros (§ 4h EStG; § 8a, frase 1 KStG), que também se aplica no caso em que se utilize de financiamento empresarial extra-grupo (§ 8a, frases 2 e 3 KStG). A esse respeito, J. Hey, in Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 11, itens 49 e seguintes.

<sup>68</sup> Revogação da dedução de prejuízos em caso de transferência da participação societária (§ 8c KStG). A esse respeito, J. Hey, in Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 11, item 58, e mais aprofundadamente, K. Frankus, *Die Verlustrechnung von Körperschaften nach § 8 Abs. 4 KStG in Rechtsvergleich mit dem US-amerikanischen Steuerrecht* (A Consideração dos Juros de Empresas Segundo o § 8, Frase 4 da KStG em Comparação Jurídica com o Direito Tributário Estadunidense), Frankfurt, 2010 (dissertação jurídica, Colônia, 2010).

<sup>69</sup> Nesse sentido, determinadas despesas que diminuem a capacidade contributiva não são consideradas, de acordo com o § 8 GewStG (dentre outras, taxas relativas a dívidas, alugueis e despesas permanentes, juros de alugueis, despesas para obtenção de concessões e licenças). Especificamente a esse respeito, G. Gebert, *Die Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer - steuersystematisch und verzichtbar* (As Adições no Imposto Profissional - Assistemáticas e Dispensáveis), DStR, 2011, 151; C. Dorenkamp, *Die Mär von der Gewerbesteuerverstärkung durch Hinzurechnung* (O Mito da Estabilização do Imposto Profissional por Meio das Adições), in: FS für J. Lang, Colônia, 2011, p. 781.

<sup>70</sup> Nesse sentido, J. Hey, conforme citado (nota 66): A transgressão dos limites numa hipótese de ampliação da base de cálculo.

<sup>71</sup> Sobre a não consideração dos prejuízos em tempos de crise a partir da perspectiva da administração tributária, vide S. Eilers, StuW 2010, 205; T. Töben, FR 2010, 249.

tar o princípio da capacidade contributiva com o princípio do benefício. Na sua segunda máxima tributária, *certainty*, ele dizia que o Direito Tributário deve ser *claro* e *transparente*, de modo que ele possa ser o mais *compreensível* possível pelos contribuintes<sup>72</sup>.

A máxima de *certainty* não pode ser equiparada a um Direito Tributário que seja compreensível por leigos. O Direito Tributário moderno tem, de um lado, temas bastante complexos a serem regulados, de modo que um Direito Tributário compreensível por leigos é uma ilusão. Trata-se essencialmente aqui de um Direito Tributário que seja compreensível por um executivo. Isso, porém, não é algo assegurado atualmente em países como o Brasil e a Alemanha. Existe um risco enorme de aconselhamento equivocado, porque o consultor tributário não consegue reconhecer suficientemente as consequências tributárias decorrentes de uma previsão legal. A complexidade das normas jurídicas tributárias e a insegurança do aconselhamento daí decorrente é uma deficiência do Direito Tributário e acaba afastando investidores estrangeiros.

Dessa complexidade do Direito Tributário surge uma necessidade por *simplicidade*, a qual se tem reclamado na Alemanha há décadas<sup>73</sup>. Todavia, a complexidade do Direito Tributário alemão continuou a aumentar. A política alemã aparenta ser incapaz de promover a simplificação tributária<sup>74</sup>. Isso é confirmado particularmente pelo Governo Federal atual. Seus partidos de oposição exercem pressão no legislador federal. Eles reclamam uma reforma básica do Direito Tributário, particularmente uma nova lei do imposto de renda<sup>75</sup>. Foram respectivamente altas as expectativas político-tributárias após a vitória do partido da União e dos Liberais. Nesse sentido, o acordo de coalizão, de 26 de outubro de 2009, deixou claro que o Governo Federal atual não promoverá nenhuma reforma estrutural simplificadora. A Alemanha aguarda por um Ministro das Finanças mais forte, como foram *Johannes von Miquel* e *Matthias Erzberger*, os únicos até hoje que promoveram uma reforma fundamental do Direito Tributário alemão<sup>76</sup>.

<sup>72</sup> *The Wealth of Nations* (nota 27): “The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person...” Esta segunda máxima de A. Smith coincide com o mandamento constitucional de clareza e certeza das normas. Vide J. Lang, in Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 4, itens 167 e seguintes.

<sup>73</sup> A esse respeito, *pars pro toto*, vide o livro de homenagem a D. Meyding; *Steuervereinfachung* (Simplificação Tributária), Heidelberg, 1994, no qual os aspectos da simplificação dos tributos são tratados de maneira aprofundada.

<sup>74</sup> Mais específico a esse respeito, J. Lang, *Über die Unfähigkeit deutscher Politik zur Steuervereinfachung* (Sobre a Incapacidade da Política Tributária de promover a Simplificação Tributária). In: FS für W. Spindler, Colônia, 2011, p. 139.

<sup>75</sup> Nesse sentido, vide o chamado imposto (cujas regras são tão poucas que poderiam ser dispostas) em uma bolacha de chope, de Friedrich Merz (Partidos CDU/CSU, *Ein modernes Steuerrecht für Deutschland - Konzept 21* (Um Direito Tributário Moderno para a Alemanha - Conceito 21), BT-Drucks, 15/2349, de 23/03/2004) e do Projeto de Lei do Partido FDP. In: BT-Drucks, 15/2349, de 14.1.2004.

<sup>76</sup> Nesse sentido, K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* (O Ordenamento Jurídico-Tributário). Vol. III, Colônia, 1993, p. 1.460. Com a reforma tributária de Miquel, de 1891/93, foi institucionalizado o imposto de renda progressivo em território alemão de maneira sustentável. M. Erzberger fez serem editadas após a 1ª Guerra Mundial (1919/1920) 16 leis tributárias, incluindo a obra-prima de Enno Becker: o Código Tributário do Reino de 1919. Os encargos da guerra perdida demandavam um aumento das receitas tributárias em pelo menos cinco vezes. Atualmente uma reforma tributária não pode ser implementada sem a promessa política de uma redução da carga tributária.

Tendo em vista que a complexidade das leis tributárias alemãs é o resultado de interesses de grupos<sup>77</sup>, políticas eleitoreiras<sup>78</sup> e da violação fiscal dos princípios constitucionais fundamentais<sup>79</sup>, nota-se que a simplificação tributária não tem uma relação antagônica com a justiça fiscal. Pelo contrário, a qualidade da justiça do Direito Tributário alemão seria aprimorada com a simplificação tributária<sup>80</sup>. Sem uma reforma estrutural simplificadora, o Direito Tributário alemão continuará afligido não apenas com o estigma de ser gravemente danoso à competitividade em vista da ausência de simplicidade e transparência, mas também com as deficiências de justiça, particularidades essas que não podem ser totalmente compreendidas por um investidor estrangeiro. Como exemplo de tais aspectos menciona-se as altamente complexas restrições ao aproveitamento de prejuízos.

##### 5. *Qualidade da administração tributária e segurança no planejamento tributário*

O Brasil padece, não menos que a Alemanha, de um Direito Tributário complicado, pouco transparente e prejudicial à competitividade. Salta particularmente aos olhos a exorbitante despesa anual de 2.600 horas necessárias ao acompanhamento da burocracia tributária<sup>81</sup>. Com isso, vê-se afetada a competitividade do sistema tributário brasileiro por meio da violação da quarta máxima tributária de *Adam Smith*, a qual envolve a *qualidade da administração tributária (economy in collection)*<sup>82</sup>. Ainda com relação à *economy in collection*, *Adam Smith* reconheceu um atributo importante para a tributação competitiva, na qual se verificam não só um componente jurídico material, mas também um componente jurídico processual: os tributos devem ser formatados de modo a permitir sua cobrança com o mínimo possível de despesas de administração. O procedimento tributário deveria ser formatado de maneira a ser *eficiente*, de tal modo que traga benefícios não apenas à Administração Pública, mas também aos contribuintes.

Fala-se aqui, por exemplo, da simplicidade e compreensibilidade dos formulários fiscais. Grande parte das declarações fiscais pode ser efetuada por meio de processamento eletrônico de dados. Os sistemas de declarações oferecidos pela Administração financeira alemã, por exemplo o Elster, facilitam, sobretudo, o trabalho da Administração fiscal. Para os contribuintes elas são uma vantagem apenas em termos bastante restritos. O preenchimento dos formulários com muitas

<sup>77</sup> Noções fundamentais a esse respeito podem ser vistas na dissertação de habilitação de H. H. v. Armin, *Gemeinwohl und Gruppeninteressen, Die Durchsetzungsschwäche allgemeiner Interessen in der pluralistischen Demokratie* (Bem Comum e Interesses de Grupos - As Falhas de Implementação dos Interesses Gerais no Contexto de uma Democracia Pluralista), Frankfurt, 1977.

<sup>78</sup> A esse respeito, K. Tipke, *Ein Ende der Einkommensteuerwirrwar!?! Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik* (Um Fim da Confusão do Imposto de Renda!?! Reforma Jurídica em Vez de Política Eleitoreira), Colônia, 2006.

<sup>79</sup> A respeito desses princípios, vide J. Hey, *Verfassungsrechtliche Massstäbe der Unternehmensbesteuerung* (Parâmetros Constitucionais da Tributação Empresarial). In: FS für N. Herzog, Munique, 2010, p. 7.

<sup>80</sup> Mais aprofundado a esse respeito, J. Lang, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung* (Justiça Fiscal por Meio de Simplificação Tributária). In: FS für D. Meyding (nota 73), p. 33.

<sup>81</sup> Relatório *Paying Taxes* (nota 5).

<sup>82</sup> *The Wealth of Nations* (nota 27), a quarta máxima tributária sobre *economy in collection*: "Every tax ought to be so contrived as both to take out the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasure of the state."

funções é confuso. No estudo *Paying Taxes 2011*, a Alemanha caiu da 112<sup>a</sup> para a 128<sup>a</sup> posição, mormente por causa da reintrodução da Declaração de Remunerações (Elena)<sup>83</sup>. A incapacidade de se promover *economy in collection* ficou demonstrada também no projeto “e-balanço”, ao qual foi associada uma complexa taxonomia tributária que sobrecarrega burocraticamente o contribuinte<sup>84</sup>.

Para efeitos de planejar suas disponibilidades de caixa, as empresas precisam de *esclarecimentos oportunos sobre sua carga tributária*. Elas esperam das autoridades fiscais que seus assuntos fiscais sejam decididos de forma expedita e definitiva, e elas precisam de *segurança no planejamento tributário* no que respeita a seus orçamentos financeiros de longo prazo<sup>85</sup>, pois estes são sensivelmente atrapalhados por alterações constantes das leis tributárias. Neste contexto, torna-se importante novamente o quadro normativo constitucional: o contribuinte beneficia-se constitucionalmente da proteção da confiança, a qual é promovida por meio da proibição de irretroatividade das normas tributárias<sup>86</sup>, todavia, tal comando não está positivado na Constituição Alemã. O art. 150 da Constituição Federal Brasileira contém especificações notáveis quanto à proteção constitucional da confiança, as quais não poderiam ter sido enunciados simplesmente por meio da jurisprudência. Neste ponto, o sistema tributário brasileiro está em vantagem.

#### IV. Formas de Tributação Competitiva

##### 1. Tributação orientada pelo consumo

O ponto crítico da pesquisa interdisciplinar voltada à competitividade dos sistemas tributários repousa no desenvolvimento de formas competitivas ótimas de

<sup>83</sup> Vide D. Endres, conforme citado na nota 7.

<sup>84</sup> Vide a esse respeito Herzig/Briesemeister/Schäperclaus, *E-Bilanz und Steuer-Taxonomie* (E-Balanço e Terminologia Tributária), DB Anexo nº 5 ao Caderno 41/210; Kussmaul/Weiler, BBK 2010, 693 (Regulamentações legais); 2010, 766 (Demandas da administração fiscal). Os fundamentos legais para o e-balanço (§§ 5b EStG; 60 da EStFV) foram introduzidos pela lei de redução da burocracia tributária, de 20/12/2008, BGBl. I 2008, 2850. Contrariando o título da lei, impuseram-se custos burocráticos às empresas, os quais violam o princípio constitucional da proibição do excesso. Com relação às maiores empresas, particularmente as de alcance internacional, verifica-se uma desproporção ilegal entre os custos relativos ao e-balanço para o contribuinte e os benefícios de administração de riscos para a Administração fiscal. As grandes empresas sujeitam-se a uma auditoria permanente. As necessidades de verificação das autoridades fiscais estendem-se pouco com relação a declarações apresentadas com omissão de fatos. E isso gera uma enorme insegurança de planejamento tributário com riscos de imposição de multas fiscais. O enfoque das revisões recai predominantemente sobre figuras “otimizadas tributariamente” (construção e reestruturação da empresa, preços de transferência, avaliação de distribuição disfarçada de lucros etc.). A avaliação jurídica de formas tributárias está fora desta terminologia tributária de gerenciamento de riscos. As empresas adaptaram sua contabilidade para atender às necessidades do Fisco. Os planos de contas de grupos internacionais são, no mais das vezes, padronizados para todas as empresas do grupo. Todavia, o legislador alemão obriga as empresas agora a arquetetar uma contabilidade especial voltada a esta nova terminologia tributária. Na minha opinião, juridicamente aceitável seria uma terminologia tributária que seja conexa com as regras contábeis atualmente vigentes. De outro modo, o auditor deve avaliar a contabilidade de acordo com o esquema terminológico da administração fiscal.

<sup>85</sup> Vide estudo aprofundado a esse respeito na dissertação de habilitação de J. Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem* (Segurança no Planejamento Tributário como um Problema Jurídico), Colônia, 2002.

<sup>86</sup> A esse respeito é extensiva a exposição de J. Hey, *Steuerplanungssicherheit* (nota 85), pp. 203 e seguintes (segurança de planejamento tributário *versus* atos do legislador tributário).

tributação. O ponto de partida são novamente os conhecimentos elementares de *Adam Smith*, no sentido de que os tributos devem ser cobrados em um dado momento adequado/conveniente<sup>87</sup>. A teoria da *tributação ótima* identificou o ponto temporal do consumo como o momento correto para a tributação, pois a carga tributária real e final de um tributo sempre é um ônus do consumidor<sup>88</sup>. Se o ponto temporal da tributação for antecipado, então o consumo futuro acabará sendo sacrificado em relação ao consumo presente e a carga tributária será distorcida.

O enfoque fundamental da teoria da tributação ótima é concretizado no seu modo mais simples pelos tributos indiretos sobre vendas. O sistema tributário brasileiro já é, de longe, bastante orientado pelo consumo, uma vez que os tributos indiretos somam quase o dobro das receitas tributárias obtidas com tributos diretos. Esta dominância dos tributos indiretos dificilmente pode se conciliar com uma tributação baseada na capacidade contributiva. Porém, deve-se ressaltar que, sob a pressão por competitividade tributária, a parcela de tributos indiretos foi elevada em todo o mundo.

A República Federativa Alemã partiu de uma relação balanceada entre os tributos diretos e indiretos<sup>89</sup>. Com o crescimento econômico da Alemanha, cresceu também a participação dos tributos diretos até o fim dos anos de 1970 para mais 60%, e reduziu-se então continuamente no contexto da competitividade tributária. Em 2001, a parcela dos tributos diretos caiu pela primeira vez abaixo da parcela de receitas decorrentes de tributos indiretos<sup>90</sup>. Seguindo-se a tendência atual, os tributos indiretos poderão cobrir mais da metade das receitas orçamentárias da Alemanha<sup>91</sup>.

Os tributos indiretos são os tributos mais antigos. Não obstante, eles são modernos em termos da teoria de tributação ótima porque eles oneram o consumidor. A injustiça social dos tributos indiretos foi revelada pela marcha triunfal do princípio da capacidade contributiva a partir do século XVIII. O primeiro imposto de renda foi introduzido na Grã-Bretanha em 1799<sup>92</sup>. No entanto, o Ministro de

<sup>87</sup> *The Wealth of Nations* (nota 27), a terceira máxima sobre *convenience of payment*: “Every tax ought to be levied at the time, or in the time, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it.”

<sup>88</sup> Para uma visão básica a respeito da discussão sobre um sistema tributário orientado pelo consumo, vide Congresso de Heidelberg de junho/1989, organizado pela Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Heidelberg e pela Associação Alfred-Weber. Vide os relatórios da conferência organizada por Manfred Rose em língua inglesa e alemã: Heidelberg Congress on Taxing Consumption, Heidelberg, 1990 / Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg, 1991, no qual se lê de Manfred Rose, na p. 14: “A carga tributária final real relativa ao pagamento de um imposto é sempre um ônus do consumidor. Consequentemente, os consumidores são os únicos contribuintes reais da carga tributária.” Sobre uma tributação orientada pelo consumo, com diversas referências, vide J. Lang. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 4, itens 110 e seguintes.

<sup>89</sup> Sobre a evolução da proporção entre tributos diretos e indiretos no contexto das receitas fiscais do orçamento alemão desde 1950, vide o relatório do BMF (Ministério das Finanças) de julho de 2010 sobre Estrutura e Repartição de Receitas Fiscais, Figura 3 (disponível em [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)).

<sup>90</sup> De acordo com o relatório do BMF (nota 89) a proporção dos tributos diretos de 2006 até 2008 ficou novamente acima da proporção dos tributos indiretos em razão da evolução conjuntural.

<sup>91</sup> De acordo com o relatório do BMF (nota 89) a participação dos tributos indiretos montava a 51,6% em 2009 e 53,4% (estimado) em 2010.

<sup>92</sup> Sobre a história do imposto de renda, com diversas referências, vide J. Lang. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 9, itens 5 e seguintes.



Finanças britânico da época, *William Pitt*, defendia a instituição do imposto de renda não por causa de sua justiça, mas, sim, para fins do financiamento da guerra contra Napoleão<sup>93</sup>.

É internacionalmente e geralmente reconhecido que, dentre todos os tributos, o imposto de renda apresenta idealmente a melhor qualidade de justiça, pois a capacidade contributiva individual é mais bem abordada com a tributação abrangente da renda. Todavia, o imposto de renda real está longe deste ideal. Os rendimentos são tributados de maneira distinta por meio de tributação cedular. A carga tributária progressiva causa resistência à tributação e provoca estratégias de elisão fiscal. Em tempos de alta inflação, acabam-se tributando ganhos meramente aparentes. A teoria da tributação ótima reconhece as falhas da tributação da renda, ao estruturar a base de cálculo do imposto de renda com base no princípio da capacidade de consumo. Por essa razão, acaba-se tributando não a renda investida, mas, sim, e primeiramente, a renda que for disponibilizada para o consumo.

No entanto, é difícil realizar-se uma coordenação internacional para a instituição de impostos de renda orientados pelo consumo<sup>94</sup>. Diferentemente dos tributos indiretos sobre o consumo, os impostos sobre a renda alcançam fatos ocorridos fora do território nacional. Por isso, eles necessitam de regras de harmonização, entendimentos e cooperação internacional. As relações econômicas entre países acabam sendo bastante afetadas, quando convenções internacionais para evitar a dupla tributação são canceladas, como ocorreu no caso do Acordo Brasil-Alemanha<sup>95</sup>. No contexto da globalização crescente no século XXI, a concorrência tributária internacional coloca os tributos diretos sobre a renda dos cidadãos e das empresas sobre uma pressão intensa. Não apenas as alíquotas deverão ser reduzidas. Seguindo-se a teoria da tributação ótima, deve-se também formatar as bases de cálculo do modo mais simples, mais atrativo de investimento e mais neutro a movimentos inflacionários possível. Esta tarefa já se apresenta com vistas à justiça do sistema tributário. Na concorrência tributária internacional, os economicamente ineficientes tributos diretos serão suprimidos à insignificância.

## 2. Modelo da tributação do fluxo de caixa

O modelo econômico mais radical, que é absolutamente neutro com relação à inflação e amigável para investidores, é o da *tributação do fluxo de caixa*<sup>96</sup>. A base

<sup>93</sup> Esta tradição do imposto de renda como um imposto de guerra é bem lembrada pelo imposto de renda suíço, que até 1982 era denominado de “imposto das forças armadas” (*Wehrsteuer*).

<sup>94</sup> Vide a discussão básica de 1989 do Congresso de Heidelberg (nota 88): Peggy B. Musgrave, *Internationale Koordinationsprobleme beim Ersatz einer Einkommens- durch eine Konsumbesteuerung* (Problemas de Coordenação Internacional no Caso de Substituição da Tributação da Renda por uma Tributação do Consumo). In: M. Rose (coord.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems* (nota 99), pp. 535 e seguintes, com comentários de N. Andel, p. 569, e K. Vogel, p. 571.

<sup>95</sup> Vide BMF, Perda da eficácia da Convenção entre a República Federal Alemã e a República Federativa Brasileira para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, de 27.6.1975, BStBl. I 2006, 83.

<sup>96</sup> Sobre as diferentes formas de tributação da renda orientada pelo consumo a partir da perspectiva econômica, vide M. Kaiser, *Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung* (Reforma da Tributação Empresarial Orientada pelo Consumo), Heidelberg, 1992, pp. 36 e seguintes (imposto sobre o fluxo de caixa), p. 75 (imposto de renda ajustado pela poupança), pp. 132 e seguintes (imposto

de cálculo deste chamado imposto de renda *ajustado pela poupança* é a renda consumida. Os rendimentos tributáveis são apurados puramente com base nas entradas de caixa (fluxo de caixa): os gastos com investimentos, ao invés de serem depreciados ao longo do tempo, são totalmente dedutíveis. Com isso, a renda acaba sendo diferida para ser tributada no momento do consumo. Porque tal modelo provoca uma redução grande nas receitas orçamentárias, nenhum Estado concretizou ainda um modelo puro de tributação baseado no fluxo de caixa.

A aproximação mais economicamente eficiente de uma tributação sobre o fluxo de caixa pode ser obtida mediante a estipulação de alíquota zero para o imposto de renda de pessoas jurídicas, como de fato alguns países do Leste Europeu fizeram ao tempo da introdução de um sistema de economia de mercado. Enquanto a renda produzida permanecer na empresa, estando inclusive disponível para fins de reinvestimento, ela não será tributada. A carga tributária vai incidir somente no momento da distribuição de dividendos. No momento desta distribuição, que é definida como ato de consumo pela teoria da tributação ótima, impõe-se a carga tributária definitiva.

Alíquotas zeradas de imposto de renda de pessoas jurídicas existem apenas em raríssimos casos<sup>97</sup>. Há, sim, muitos casos de países com uma alíquota reduzida de imposto de renda de pessoas jurídicas e imposição de alíquotas progressivas sobre os lucros distribuídos. Fala-se aqui de uma *tributação parcialmente diferida*<sup>98</sup>. A política de alíquotas reduzidas na pessoa jurídica incentivou a economia de muitos países. Na Europa, especialmente a Irlanda se beneficiou de seu sistema clássico de tributação da renda das pessoas jurídicas. Uma alíquota de IRPJ de 12,5% atraiu muitos investidores para aquele país.

Desde muito tempo, o legislador pratica *subvenções* com efeito de fluxo de caixa. Os métodos clássicos são *depreciações aceleradas*, as quais não são recomendáveis do ponto de vista econômico, pois os investidores serão induzidos a adquirir os bens econômicos beneficiados apenas em função das vantagens fiscais. E tal comportamento pode reconhecidamente resultar em decisões e investimentos econômicos equivocados.

Em muitos países os *seguros futuros* são tributados em regime de caixa. As contribuições para a instituição de previdência privada são totalmente dedutíveis e, correspondentemente, as pensões recebidas futuramente são totalmente tributáveis<sup>99</sup>. Com este modelo de tributação, a renda acaba sendo distribuída ao longo

de renda ajustado pela poupança mais imposto sobre fluxo de caixa), e a partir da perspectiva jurídica, vide C. Dorenkamp, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen* (Tributação Diferida da Renda), Berlim, 2004; J. Lang, *Einfachheit und Gerechtigkeit der Besteuerung von investierten Einkommen* (Simplicidade e Justiça da Tributação da Renda Investida), in: M. Rose (coord.), *Integriertes Steuer- und Sozialsystem* (Sistemas Tributário e Social Integrados), Heidelberg, 2003, p. 83; J. Lang, *Konsumorientierte Besteuerung von Einkommen aus rechtlicher Sicht* (Tributação da Renda Orientada pelo Consumo a partir da Perspectiva Jurídica), in: FS für M. Rose, Heidelberg, 2003, p. 325.

<sup>97</sup> Por exemplo, Estônia, Rússia, Andorra e Gibraltar.

<sup>98</sup> Vide noções básicas em C. Dorenkamp, *Nachgelagerte Besteuerung* (nota 96), pp. 303 e seguintes.

<sup>99</sup> Na Alemanha, fala-se dos modelos chamados de *Riester* e *Rürüß* (NT: muito grosseiramente, equivalentes às previdência PGBL e VGBL). Vide C. Dorenkamp, *Die nachgelagerte Besteuerung der sog. Riester-Rente* (A Tributação Diferida da Chamada Previdência-Riester), StuW, 2001, 253, e com maiores referências, J. Lang, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (nota 1), § 9, itens 566 e seguintes.

do tempo da vida, de modo a alcançar a capacidade contributiva de forma mais justa. Assim, um acadêmico com longo tempo gasto em sua formação e um tempo de trabalho relativamente curto, no qual ele deve ganhar e acumular sua riqueza, será onerado em razão da tributação progressiva ser concentrada neste curto espaço de tempo, resultando numa tributação maior do que aquela imposta sobre um funcionário público, o qual adquiriu gratuitamente seus direitos de previdência durante o tempo de trabalho e tributará tais rendimentos de previdência à medida do seu recebimento. Em nossa opinião, o funcionário público é corretamente tributado conforme um regime de caixa clássico. A justiça fiscal demanda que também os seguros futuros dos trabalhadores do setor privado sejam tributados segundo um modelo de fluxo de caixa. A esse respeito, a comissão do “Código Tributário” recomendou que a tributação sobre os rendimentos relativos a seguros futuros seja, de maneira geral, diferida<sup>100</sup>. Com isso, se promove um equilíbrio *cum grano salis* justo com relação à tributação diferida dos rendimentos empresariais.

### 3. Modelo da tributação empresarial ajustada por juros

Os efeitos negativos da tributação do fluxo de caixa sobre as receitas orçamentárias fizeram com que os economistas canadenses *Robin William Broadway* e *Neil Bruce* desenvolvessem um modelo de tributação que permite obter os mesmos efeitos sem prejuízos para o orçamento. O resultado foi o modelo da tributação empresarial ajustada por juros, o qual isenta de tributação os rendimentos empresariais até um determinado valor calculado por uma taxa de juros de mercado sobre o capital social<sup>101</sup>. Conforme já mencionado (vide nota 38), a tributação empresarial ajustada pelos juros foi introduzida na Croácia em 1994 e reduziu pela metade a taxa de desemprego, que passou de 16% para 8%.

O ajuste da renda tributável aos juros gera não somente enormes incentivos a investidores. Ele assegura também uma neutralidade inflacionária absoluta da tributação, porque os juros de mercado são um termômetro da inflação. Em países com alta inflação, como já foi o caso do Brasil, a tributação ajustada por juros é o melhor medicamento contra a tributação de lucros inflacionários aparentes. A deterioração do valor do dólar é o prenúncio de uma inflação como efeito tardio da crise do mercado financeiro. Em conformidade com isso, pode-se novamente fortalecer e voltar as luzes da discussão de política tributária para tal medicamento do ajuste aos juros.

<sup>100</sup> Comissão do “Código Tributário” da Fundação para uma Economia de Mercado (vide nota 42), Projeto de Lei do imposto de renda, §§ 23, 24. Este projeto foi apresentado em Berlim em novembro de 2008.

<sup>101</sup> Vide fundamentalmente *Broadway/Bruce, A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax, Discussion Paper n° 461, Department of Economics, Queen's University, Kingston/Ontário, 1982*. A respeito da tributação proposta por *Broadway/Bruce*, vide *M. Kaiser, Unternehmensbesteuerung* (nota 96), pp. 71 e seguintes, pp. 272 e seguintes, pp. 355 e seguintes. Vide também *D. Kiesewetter, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung* (Modelos Teóricos para uma Reforma da Tributação Empresarial), *StuW*, 1997, 24, 27 e seguintes (imposto croata ajustado por juros); *D. Kiesewetter, Zinsbereinigte Einkommen- und Körperschaftsteuer* (Impostos de Renda Pessoas Jurídicas e de Pessoas Físicas Ajustados por Juros), *Bielefeld*, 1999.

#### 4. Modelo do imposto de renda dual

O conselho alemão de economistas recomendou em relatório anual de 2003/2004<sup>102</sup> o famoso modelo escandinavo de imposto de renda dual. Este modelo<sup>103</sup> segrega a base de cálculo do imposto de renda em duas cédulas: as *rendas do capital* são tributadas com alíquotas reduzidas e de modo proporcional, ao passo que as *rendas do trabalho* são tributadas progressivamente. O privilégio tributário concedido ao capital justifica-se por sua alta mobilidade internacional. Busca-se conter a fuga de capitais para o exterior. Além disso, o imposto de renda dual assegura uma alta neutralidade tributária para investimentos de capital. E, finalmente, a rentabilidade de uma tributação progressiva dos investimentos de capital é rara de acontecer, pois a medida desta progressividade ao longo dos anos, nos quais o investimento, por exemplo, uma máquina, for sendo utilizado, depende da renda total ganha durante o período.

Os Ministros Federais das áreas de finanças, economia e transportes delegaram ao Conselho de Economistas a tarefa de construir um modelo de imposto de renda dual. O relatório<sup>104</sup> produzido em conjunto por duas renomadas instituições de economia, tornado público em 2006, foi discutido extensivamente pelos Conselhos da reforma da tributação empresarial de 2008 e, no final, foi rejeitado. As vantagens econômicas são irrefutáveis. A tributação diferenciada do capital e do trabalho é uma decisão fundamental de política tributária permitida constitucionalmente<sup>105</sup>; ela não é, porém, aceita na Alemanha em razão dos seguintes motivos políticos:

O pressuposto básico do imposto de renda dual, de que o fator móvel que contribui para a riqueza da sociedade é unicamente o capital, deixa de reconhecer que a riqueza da sociedade resulta, em primeiro lugar, da criatividade humana. A alta progressividade, decorrente do deslocamento da carga tributária do capital para o trabalho, promove a migração das pessoas criativas mais bem pagas. Na decisão quanto à localização da empresa também se leva em conta a tributação

<sup>102</sup> Conselho de Economistas para Avaliação do Desenvolvimento Geral da Economia, Relatório 2003/2004, Wiesbaden, 2003, pp. 614 e seguintes.

<sup>103</sup> Vide a esse respeito F. W. Wagner, *Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation* (Sobre o Princípio Básico da Tributação Dual da Renda), *StuW* 2000, p. 431; J. Englisch, *Die Duale Einkommensteuer - Reformmodell für Deutschland?* (O Imposto de Renda Dual - Um Modelo de Reforma para a Alemanha?), *IFSt-Schrift* n° 432, Bonn, 2005; N. Meyer-Sandberg, *Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital* (O Imposto de Renda Dual como Modelo da Tributação Diferenciada do Trabalho e do Capital), Frankfurt am Main, 2008. O imposto de renda dual foi desenvolvido pelo economista dinamarquês Niels Christian Nielsen no começo dos anos 80 e foi introduzido em 1987 na Dinamarca, porém foi abolido em 1992. Tal modelo está vigente na Suécia (desde 1991), Noruega (desde 1992) e na Finlândia (desde 1993) e é, portanto, denominado de “modelo nórdico” (vide N. Meyer-Sandberg, cf. citado, pp. 108 e seguintes).

<sup>104</sup> Conselho de Economistas (nota 102)/Instituto Max-Planck de Propriedade Intelectual, Centro de Concorrência Tributária e Direito Tributário para o Desenvolvimento Econômico Europeu, *Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer* (Reforma dos Impostos de Renda de Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas por Meio do Imposto de Renda Dual), *BMF-Schriftenreihe*. Vol. 79, Berlin, 2006.

<sup>105</sup> A esse respeito, J. Englisch, *Duale Einkommensteuer* (nota 103), pp. 83 e seguintes; N. Meyer-Sandberg, *Duale Einkommensteuer* (nota 103), pp. 133 e seguintes, e especialistas (nota 104), pp. 17 e seguintes.

progressiva dos executivos. Para a realocação de pessoas altamente qualificadas no Brasil é de grande importância que se obtenha uma tributação progressiva moderada.

Ademais, os rendimentos do capital e do trabalho são difíceis de segregar, particularmente quando a renda é obtida com emprego de ambos, capital e trabalho. Este é, sobretudo, o caso das empresas pessoais, cujo resultado é obtido em razão das atividades de gestão desenvolvidas pelo empresário ou acionista. Na Alemanha, já impera o convencimento de que uma tributação diferenciada não é possível de ser realizada sem que se passe por decisões difíceis e altamente polêmicas/controversas.

De todo modo, o legislador alemão<sup>106</sup> decidiu editar uma lei que passou a valer a partir de 1º de janeiro de 2009 e tratou da *retenção na fonte (com alíquota fixa) sobre rendimentos do capital financeiro*, a fim de tornar a Alemanha mais atrativa ao capital estrangeiro. Desse modo, ele se aproximou de um modelo do imposto de renda dual com base no usual e internacionalmente aceito imposto de renda retido na fonte. Estruturou-se, porém, uma legislação de retenção na fonte extremamente complexa, a qual mostra impressionantemente as dificuldades práticas de uma tributação cedular<sup>107</sup>.

##### 5. *Dualismo dos impostos de renda da pessoa física e da pessoa jurídica*

O Direito é essencialmente sua continuidade e tradição, bem como a preservação de seus valores e instituições. O Direito se altera de modo evolucionário, e não revolucionário. Reformas tributárias são reformas do Direito. Elas devem sanar falhas de desenvolvimento do Direito Tributário, porém devem também preservar uma saudável substância normativa do Direito Tributário. Por essa razão, reformas tributárias somente têm sucesso, quando os reformadores não se distanciam muito do Direito vigente. Deve-se simplificar as estruturas complexas, eliminar o supérfluo, facilitar o trabalho prático de aplicação da lei, e cuidar para quais medidas não compliquem ainda mais, que não se engendrem um novo Direito com problemas jurídicos. Os modelos econômicos permitem-se prevalecer de forma muito limitada diante da tenacidade do Direito. O Direito Tributário padece bastante sob a influência do fiscalismo e da variedade de grupos de interesse, de modo que raramente se pode concretizar um ordenamento racional do Direito. E, finalmente, o Direito Tributário, inserido num sistema de regras de relações internacionais, não pode ser alterado unilateralmente.

Sob tais condições, os efeitos da tributação ótima podem obter resultados satisfatórios com o *clássico dualismo dos impostos de renda de pessoa jurídica e pessoa física*, no qual a tributação anterior do *IRPJ não é considerada* no plano da tributação de pessoas físicas. Por conseguinte, a alíquota do IRPJ deve ser reduzida de tal modo que em caso de um *shareholder relief* ou até em caso de crédito, o IRPJ possa ser eli-

<sup>106</sup> Lei de reforma da tributação empresarial 2008, de 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912. E tal imposto de fonte sobre rendimentos de capital já foi revisado por meio da lei tributária anual 2009, de 19.12.2008.

<sup>107</sup> Vide apenas os extensos estudos do BMF, de 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94, para as perguntas específicas sobre tal retenção na fonte.

minado/dispensado. A relação entre o IRPJ e as alíquotas progressivas do IRPF é estruturada de acordo com o princípio supramencionado (vide subitem IV.2) de *tributação parcialmente diferida*<sup>108</sup>.

O exemplo da Irlanda<sup>109</sup> demonstra que o deslocamento da carga tributária, do plano da empresa para o plano da tributação da renda da pessoa física, torna o sistema tributário altamente competitivo. Para o Brasil, a comparação internacional das alíquotas de IRPJ é desfavorável, pois as vantagens de uma tributação concentrada no plano empresarial são internacionalmente bastante ignoradas.

Em princípio, bastaria cancelar a *contribuição social sobre o lucro líquido* (CSLL) de 9%. Com uma alíquota progressiva de IRPJ de 15% a 25%<sup>110</sup>, o sistema tributário brasileiro já seria bastante competitivo. A solidariedade social e a distribuição de renda são temas pertinentes a uma tributação progressiva dos cidadãos, e aqui também se tornam um tema para a tributação progressiva dos lucros empresariais que são distribuídos e, portanto, colocados à disposição para consumo do empresário. Na concorrência dos sistemas tributários, deve-se verificar precisamente e decidir em quais pontos se pretende realizar justiça social e distribuição de renda.

Um problema grande e não passível de solução ideal é o *âmbito de aplicação limitado do IRPJ*, o qual não alcança todas as empresas, mas, sim, fundamentalmente apenas as pessoas jurídicas. Como já exposto anteriormente (vide subitem III.1. ao final), o sistema tributário brasileiro aponta para a direção certa: o sistema tributário é bastante neutro com relação às formas jurídicas, pois as sociedades de pessoas, assim como as empresas individuais (jurídica ou economicamente divisíveis) também estão sujeitas à tributação pelo IRPJ. Por causa das dificuldades para concretização do princípio da separação no caso de *empresas individuais*, apenas as sociedades de pessoas é que deveriam, na minha opinião, ser incluídas no sistema de tributação do IRPJ.

A dupla oneração dos lucros empresariais, causada pela incidência do IRPJ e do IRPF segundo o modelo clássico de tributação da renda de pessoas jurídicas, causa uma tributação excessiva para *pequenas empresas*. Por conseguinte, o chamado *small business* não deveria ser duplamente onerado. Isso significa que as sociedades de pessoas, cujos resultados constantemente não ultrapassem um determinado teto, não deveriam ser incluídas no sistema de tributação do IRPJ<sup>111</sup>. No caso de empresas individuais, dever-se-ia abdicar completamente da sujeição tributária ao IRPJ e das regulamentações de pequenas empresas. O empresário individual pode fundar uma sociedade de pessoas quando, diante de necessidades de investimento ou acumulação dos lucros, o dualismo clássico de IRPJ e IRPF lhe for mais

<sup>108</sup> Vide C. Dorenkamp, *Nachgelagerte Besteuerung* (nota 98).

<sup>109</sup> Vide o subitem IV.2 acima sobre tributação parcialmente diferida.

<sup>110</sup> Acerca da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda de pessoas jurídicas, vide nota 59. Uma alíquota progressiva de IRPJ é estruturalmente frágil porque ela incentiva a divisão e, portanto, criação de diversas empresas. Ademais, as empresas com receitas de até R\$ 48 milhões por ano podem optar por um método de apuração simplificada do lucro (o lucro presumido), no qual se adota um modelo de tipificação dos custos (ao invés dos custos reais) e o total da carga tributária é reduzida para 16%.

<sup>111</sup> Compare com a regulamentação de pequenas empresas proposta pela Comissão do Código Tributário, Programa de Política Tributária (nota 42), pp. 29 e seguintes.



vantajoso. É importante para a competitividade de um sistema tributário que as maiores empresas, com grandes necessidades de investimento e atividades internacionais, sejam tributadas de forma neutra e com alíquotas reduzidas e atrativas.

#### 6. *Em suma*

Eu gostaria de ressaltar resumidamente que não é necessária uma nova espécie de Direito Tributário a fim de se tributar as empresas de modo competitivo internacionalmente. Este objetivo pode ser alcançado com o clássico dualismo dos impostos de renda de pessoas jurídicas e pessoas físicas, o qual já se encontra inscrito nas regras de Direito Tributário Internacional. Tal competitividade é alcançada com a estipulação de uma alíquota reduzida para o imposto de renda de pessoas jurídicas. Em tempos de alta inflação, o IRPJ pode ser ajustado aos juros, isto é, isentando-se os lucros na medida de uma certa taxa de juros aplicada ao capital social. A igualdade de tributação demanda um campo amplo de abrangência do imposto de renda de pessoas jurídicas. Neste aspecto, o sistema tributário brasileiro concretiza o princípio básico da neutralidade de formas muito mais bem que o sistema alemão<sup>112</sup>.

Deve se refutar o modelo de imposto de renda dual. O tratamento desigual entre os rendimentos do capital e os rendimentos do trabalho discrimina um elemento indispensável para o sucesso econômico de uma empresa, que é a criatividade humana. Particularmente os dirigentes e técnicos, altamente remunerados e também internacionalmente móveis, são incentivados a não exercer sua criatividade em um país com alíquotas de IRPF progressivas e muito altas.

### V. Relações Fiscais Internacionais

a) Já se constatou acima (vide subitem IV.1), que as relações internacionais entre as regras tributárias requerem harmonização, compreensão e cooperação internacional - e, por esta razão, as relações econômicas entre o Brasil e a Alemanha foram bastante estorvadas com a *denúncia do Acordo Brasil-Alemanha para evitar a dupla tributação*<sup>113</sup>. O Ministério de Finanças alemão argumenta o seguinte: considerando-se que mesmo na ausência de um acordo para evitar a dupla tributação, há regras internas com possibilidades de apuração de crédito do exterior, “não se deve esperar efeitos relevantes sobre as relações econômicas bastante próximas entre o Brasil e a Alemanha”<sup>114</sup>.

Esta percepção é contestada enfaticamente<sup>115</sup>. Múltiplas incidências se verificam especialmente nas relações econômicas entre alemães e brasileiros relativas à prestação de serviços técnicos elementares e ao envio de profissionais. Um empregado alemão que esteja trabalhando temporariamente no Brasil continua a ser tri-

<sup>112</sup> Vide acima o subitem III.1 ao final, com maiores referências nas notas 41-45.

<sup>113</sup> Sobre a perda da eficácia do Acordo, vide os textos do BMF citados na nota 95.

<sup>114</sup> Pronunciamento do BMF, de 7.4.2005 acerca da denúncia do Acordo Brasil-Alemanha para evitar a dupla tributação (disponível em: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)).

<sup>115</sup> Vide especialmente Gerd W. Rothmann, “A Denúncia do Acordo de Tributação Brasil-Alemanha e suas Consequências”, in: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. Vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005, p. 147.

butado na Alemanha quando ele não abdicar de sua residência<sup>116</sup>. Isto é muitas vezes visto como uma chicana tributária. A interferência na cooperação entre autoridades fiscais brasileiras e alemãs causa uma alta insegurança de planejamento para os projetos de investimento tecnológico.

Isso vale principalmente para as situações de apuração de preços de transferência em vista na revogação do procedimento amigável antes previsto no art. 26 do Acordo Brasil-Alemanha. Com a denúncia do Acordo de dupla tributação, perdeu-se um fundamento básico para a cooperação entre as autoridades dos dois países. As relações econômicas entre os dois países somente podem ser mantidas livres de interferência quando as autoridades fiscais de ambos os países trabalham juntas e com confiança mútua.

b) A relações fiscais internacionais são fortemente sobrecarregadas pelo fenômeno da fuga fiscal para os chamados paraísos fiscais, os quais aceitam a evasão de tributos estrangeiros e recusam-se a prestar qualquer cooperação. Um comportamento desses é praticado até mesmo por Estados altamente civilizados, como Suíça, Áustria, Liechtenstein e Luxemburgo. A aquiescência com a criminalidade tributária é a pior forma de uma concorrência tributária internacional injusta, a qual não só onera as relações entre países, mas também causa grandes danos na sociedade de origem do contribuinte. Os refugiados fiscais esperam que os seus concidadãos paguem os seus impostos em seu lugar. Afinal, o Estado não é prejudicado: ele vai coletar os tributos de que precisa. Quanto mais contribuintes retirarem de si a carga tributária, maior será a carga tributária daqueles que são conseguem escapar de tal encargo.

Prejudicados são também os consultores, dos quais os refugiados fiscais esperam um suporte na prática ilegal. Na Alemanha não há poucos consultores fiscais, consultores financeiros ou conselheiros de administração de bancos que perderam seu patrimônio e sua pensão, porque trabalharam em atividades de fuga fiscal e, por este motivo, foram sentenciados à cadeia, receberam altas multas pecuniárias e, além disso, foram cobrados em razão dos prejuízos causados ao Fisco.

Ao fim, o próprio refugiado fiscal também é prejudicado. O risco de não ser descoberto é difícil de apurar. Prova disso são os chamados “CD dos sonegadores” que determinados empregados demitidos de bancos venderam para a República Federal Alemã<sup>117</sup>. Tais evidências instruíram muitos processos penais tributários. O caso mais proeminente é o do chefe do Correio Alemão e conselheiro do governo, *Klaus Zumwinkel*, que perdeu sua alta posição na sociedade. O risco de traição existe até mesmo na esfera íntima privada. De acordo com estatísticas das autoridades fiscais, normalmente são as esposas ou amantes abandonadas que denunciam os casos de evasão fiscal.

<sup>116</sup> Vide textos do BMF de 6.1.2006 (nota 95).

<sup>117</sup> Sobre a legitimidade constitucional da compra dos “CDs dos sonegadores”, com maiores referências, vide J. Lang, *Kapitalvermögen im Spannungsverhältnis der Steuerflucht zur Steuergerechtigkeit* (Bens de Capital em Relação de Tensão entre a Evasão Fiscal e a Justiça Fiscal). In: FS für D. Schneider, Colônia, 2011, p. 737. Uma discussão sobre uma reclamação constitucional contra a apreciação dos dados do CD-Liechtenstein foi realizada pela 1ª Câmara da Segunda Turma do Tribunal Constitucional Alemão, na sessão de 9.11.2010, com determinação 2 BvR 2101/09, porém não se chegou a uma decisão.

É interesse, portanto, não só da sociedade, mas também de todos os contribuintes, que os paraísos fiscais não sejam tolerados. A esse respeito, a OCDE desenvolveu padrões para a cooperação na luta contra a fuga e evasão fiscal, que são aceitos por cada vez mais Estados, sobretudo porque não se pretende adotar uma “lista negra” com graves consequências para o fluxo financeiro. Ao final, o aperfeiçoamento do fluxo internacional de informações fará secar os paraísos fiscais<sup>118</sup>.

## **VI. Resumo**

Em suma, deve-se ressaltar que a concorrência entre os sistemas tributários oferece grandes oportunidades para o aprimoramento do Direito Tributário de cada país e para o aumento da eficiência político-financeira nacional. Em tempos de globalização, os Estados não podem mais implementar e alocar a tributação de modo arbitrário. Eles são forçados a estruturar seus sistemas tributários de modo a se tornar atrativos não só da perspectiva material, mas também da formal.

As relações internacionais devem se compor de modo cooperativo no triângulo formado pelas autoridades envolvidas e pelo contribuinte. Nesse sentido, a denúncia do Acordo Brasil-Alemanha para evitar a dupla tributação causou grandes prejuízos.

A maior parte das empresas é submetida a constantes provas e não pode financiar o atendimento de construções fiscais intrincadas. Elas precisam, em primeiro lugar, de segurança no planejamento tributário. Tal segurança lhes deveria ser assegurada por meio de um sistema de decisões rápidas das autoridades fiscais, pois tais empresas pertencem ao conjunto dos contribuintes mais honestos.

Não se pode aceitar a concorrência injusta e danosa dos paraísos fiscais. Ela carrega para a criminalidade não só os refugiados fiscais. A esfera da criminalidade alcança também os consultores dos refugiados e cúmplices, sem falar nas autoridades governamentais que operam com sigilo fiscal e conseguem obter material ilegal.

<sup>118</sup> Vide a bibliografia citada acima (nota 36).